

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 10. juli 2007 1(1)

Sag C-442/05

Finanzamt Oschatz

mod

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Beskatning – sjette direktiv– artikel 4, stk. 5 – bilag D, nr. 2 – »vandforsyning«– artikel 12, stk. 3, litra a) – reduceret sats – bilag H, kategori 2 – »vandforsyning««

1. Denne præjudicielle forelæggelse i henhold til artikel 234 EF vedrører fortolkningen af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (2) – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«). Den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (Tyskland), har særligt forespurgt, om tilslutningen af en husstand til vandforsyningsnettet mod et særskilt beregnet vederlag er omfattet af dette begreb.

I – Relevant fællesskabsret

2. I artikel 2 i sjette direktiv bestemmes:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

3. Sjette direktivs artikel 4 definerer, hvem der skal anses for »afgiftspligtig person«, således:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for [...]

[...]

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer for afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

[...]«

4. I bilag D er »vandforsyning« opregnet som en af de aktiviteter, der henvises til i artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv.

5. Af artikel 12, stk. 3, litra a), i sjette direktiv fremgår:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser [...]

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

6. I bilag H er »vandforsyning« anført på listen over goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede satser for merværdiafgift (herefter »moms«).

II – Relevant nationalt ret

7. Ifølge § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, pålægges merværdiafgift levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i Tyskland af en erhvervsdrivende, der optræder i denne egenskab.

8. Ifølge UStG's § 2, stk. 3, første punktum, betaler offentligretlige juridiske personer kun omsætningsafgift, hvis de erhvervsmæssigt driver handel eller anden økonomisk virksomhed, som defineret i § 1, stk. 1, nr. 6, og § 4 i Körperschaftsteuergesetz (tysk lov om selskabsskat, »KStG«). Forsyningen af befolkningen med vand hører til de former for erhvervsmæssig virksomhed, der er opregnet i KStG's § 4, stk. 3.

9. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var den normale momssats i Tyskland 16%, jf. UStG's § 12, stk. 1.

10. »Vandforsyning« belægges ifølge UStG's § 12, stk. 2, nr. 1, sammenholdt med nr. 34 i bilaget til UStG, med en nedsat afgiftssats på 7%.

III – Hovedsagen og forelæggelseskendelsen

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (herefter »sagsøgeren«) er en offentligretlig sammenslutning for drikkevandsforsyning og spildevandsbortskaffelse. Dets medlemmer omfatter en række byer og kommuner i et amt i Sachsen.

12. Ud over at forsyne sine kunder med vand foretager sagsøgeren efter anmodning fra grundejere og mod godtgørelse af omkostningerne hustilslutning. Ved hustilslutningen forbinder sagsøgeren sit vandforsyningsnet med den pågældende grundejers anlæg. Disse stikledninger forbliver sagsøgerens ejendom.

13. Sagsøgeren finder, at den nedsatte afgiftssats på 7%, der gælder for vandforsyning i Tyskland, også skal finde anvendelse på tilvejebringelsen af hustilslutningen, da tilslutningen udelukkende har til formål at sikre vandforsyningen til ejendommen.

14. Finanzamt Oschatz (herefter »sagsøgte«) finder imidlertid, at etableringen af en hustilslutning må anses for en selvstændig hovedydelse, nemlig »tilvejebringelse af mulighed for tilslutning til forsyningsnettet«, og afgiftsbelægges med den almindelige afgiftssats. Dette standpunkt fremgår af en skrivelse af 4. juli 2000 fra Bundesministerium der Finanzen.

15. Finanzgericht gav sagsøgeren medhold i et søgsmål rettet mod sagsøgte, efter at førstnævnte forgæves administrativt havde påklaget sagsøgtes afgørelse om fastsættelsen af sagsøgers afgift. Finanzgericht fandt, at de ydelser, sagsøgeren leverer til den endelige bruger, nemlig vandforsyning og etablering af hustilslutningen, tilsammen udgør den samlede ydelse »vandforsyning«, der efter tysk ret skal belægges med den reducerede sats på 7%.

16. Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt etableringen af en hustilslutning mod et særskilt beregnet vederlag er omfattet af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, i sjette direktiv. I det tilfælde, at artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag D, nr. 2, ikke finder anvendelse på etableringen af en hustilslutning mod et særskilt beregnet vederlag, opstår ifølge Bundesfinanzhof spørgsmålet, om sagsøgeren ved etableringen af tilslutningen handlede som en afgiftspligtig person i henhold til artikel 4, stk. 5, første og andet afsnit, i sjette direktiv.

17. Hvad angår spørgsmålet om den relevante afgiftssats hælder Bundesfinanzhof endvidere til at anse etableringen af en hustilslutning for indeholdt i begrebet »vandforsyning«, således at den skal afgiftsbelægges med den nedsatte sats. Bundesfinanzhof finder imidlertid, at dette spørgsmål afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten.

18. Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er tilslutningen af en grundejers anlæg til vandforsyningsnettet (såkaldt hustilslutning), som foretages af et vandforsyningsselskab mod et særskilt beregnet vederlag, omfattet af begrebet »vandforsyning« (3) i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (bilag D,

nr. 2, og bilag H, kategori 2)?«

19. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren, sagsøgte, den tyske og den italienske regering samt Kommissionen. Sagsøgeren og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 10. maj 2007.

IV – Formaliteten

20. Den tyske regering har udtrykt tvivl om, hvorvidt den del af spørgsmålet, der vedrører fortolkningen af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, i sjette direktiv, kan realitetsbehandles. Den finder, at udfaldet af hovedsagen ikke er afhængig af en fortolkning af bilag D, nr. 2, i sjette direktiv, da det er ubestridt, at sagsøgeren ved etableringen af hustilslutning har udøvet økonomisk virksomhed i henhold til UStG's § 2, stk. 3, første punktum. Spørgsmålet vedrørende bilag D, nr. 2, i sjette direktiv er derfor ikke relevant og af hypotetisk karakter. Sagsøgte finder, at en dom fra Domstolen angående bilag D, nr. 2, alene vil have betydning for tvisten i hovedsagen, hvis Domstolen – i det tilfælde, at etableringen af en hustilslutning ikke var omfattet af begreberne i bilag D, nr. 2 – var blevet anmodet om at overveje, om sagsøgeren ved at udøve en sådan aktivitet ville være en afgiftspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5. Dette spørgsmål er ikke forelagt for Domstolen.

21. Når de af en national retsinstans stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (4). Imidlertid er Domstolen, med henblik på at efterprøve sin egen kompetence, om nødvendigt beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder sagen er blevet forelagt for den af den nationale ret, og navnlig fastslå, om den fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret har anmodet om, har forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, således at Domstolen ikke foranlediges til at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål. Såfremt det viser sig, at det forelagte spørgsmål klart ikke er relevant for tvistens afgørelse, må Domstolen fastslå, at den ikke kan træffe afgørelse (5).

22. Efter min opfattelse er det i den foreliggende sag ikke åbenbart, at fortolkningen af fællesskabsretten, som den forelæggende ret har anmodet om med hensyn til bilag D, nr. 2, i sjette direktiv, ikke har betydning for genstanden for hovedsagen eller er af hypotetisk karakter, således som det er fremført af sagsøgte og den tyske regering.

23. Det fremgår klart af forelæggelseskendelsen fra den nationale ret og af den tyske regerings indlæg, at sagsøgeren ved etableringen af hustilslutninger er forpligtet til at betale moms i henhold til tysk ret. Imidlertid har den forelæggende ret påpeget i sin forelæggelseskendelse, at sagsøgeren i det mindste i princippet forekommer ikke at være en afgiftspligtig person i henhold til artikel 4, stk. 5, første afsnit, i sjette direktiv. Den forelæggende ret er således i tvivl om, hvorvidt den virksomhed, der består i etablering af en hustilslutning mod et særskilt beregnet vederlag, er omfattet af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, og om sagsøgeren derfor skal anses for en afgiftspligtig person i henhold til artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv.

24. Det centrale spørgsmål i sagen for den nationale ret forekommer ifølge forelæggelseskendelsen fra den nationale ret at angå anvendelsen af nedsat afgiftssats på virksomhed vedrørende etablering af hustilslutning i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), første afsnit, i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag H, kategori 2. Dette spørgsmål opstår efter min opfattelse imidlertid først, hvis den juridiske person, der foretager tilslutningen, handler som en afgiftspligtig person ved udøvelsen af denne virksomhed, og denne aktivitet er momsbelagt i henhold til artikel 2 i sjette direktiv.

25. Da den nationale domstol på grundlag af retssagen, der verserer for den, har angivet, at

sagsøgeren muligvis ikke er en afgiftspligtig person i henhold til artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, medmindre etableringen af en hustilslutning mod et særskilt beregnet vederlag er omfattet af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, finder jeg, at spørgsmålet om, hvorvidt etableringen af en hustilslutning mod et særskilt beregnet vederlag er omfattet af begrebet »vandforsyning« i bilag D, nr. 2, er relevant for afgørelsen af sagen ved den forelæggende ret.

26. I overensstemmelse hermed er jeg af den opfattelse, at den del af spørgsmålet, der vedrører sjette direktivs bilag D, nr. 2, skal besvares med henblik på at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som kan være den til hjælp i forbindelse med afgørelsen af den for retten indbragte sag. Den nedlagte påstand om, at spørgsmålet ikke kan realitetsbehandles, skal derfor afvises, og anmodningen om en præjudiciel afgørelse med hensyn til bilag D, nr. 2, i sjette direktiv skal antages til realitetsbehandling.

V – Realiteten

A – Parternes hovedargumenter

27. Sagsøgeren og den italienske regering finder, at etableringen af en hustilslutning er omfattet af begrebet »vandforsyning« i henholdsvis bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, i sjette direktiv. De finder, at hustilslutningen er en uundværlig del af vandforsyningen. Den italienske regering har gjort gældende, at etableringen af hustilslutningen er en biydelse i forhold til hovedydelsen, nemlig forsyningen med vand.

28. Sagsøgeren er af den opfattelse, at etableringen af hustilslutningen ikke er en ydelse, der er adskilt fra vandforsyningen. Set fra kundens synspunkt tjener hustilslutningen alene det formål at muliggøre vandforsyningen og har ikke andet formål. Dette understreges af det faktum, at kunden af juridiske og praktiske grunde ikke kan få vand fra andre virksomheder. Sagsøgeren finder ikke, at det er relevant i et momsperspektiv, om etableringen af hustilslutningen opkræves på en bestemt måde eller på engangsbasis. Den omstændighed, at udgifterne afholdt i forbindelse med etableringen af hustilslutningen fratrækkes den månedlige ydelse for faste udgifter og ydelsen forbundet med det faktiske vandforbrug, viser, at der er én enkelt pris for vandforsyning, hvoraf en del beregnes på en bestemt måde. Hertil kommer, at selv om tilslutningen kun foretages én gang, er den uundværlig for den kontinuerlige vandforsyning, og den kan derfor ikke anses for en selvstændig ydelse. Det er ikke blot tilslutningen, men også tilstedeværelsen af vandforsyningen, som forøger værdien af de omhandlede ejendomme på vedvarende grundlag. I modsætning til det af sagsøgte fremførte, afspejler formodningen om, at der muligvis ikke forbruges vand i bygninger med en tilslutning, ikke virkeligheden. Endvidere kan det (høje) beløb, der opkræves for hustilslutning, ikke danne tilstrækkeligt grundlag for at konkludere, at der er tale om en selvstændig ydelse. Mens en tilslutning kan koste 1 000 EUR, kan en husstands vandforbrug beløbe sig til mellem 8 000 og 12 000 EUR over en periode på 40 til 50 år.

29. Sagsøgte og den tyske regering har begrænset deres argumenter til fortolkningen af bilag H, kategori 2, i sjette direktiv. Sagsøgte, den tyske regering og Kommissionen gør gældende, at etableringen af en hustilslutning ikke er omfattet af begrebet »vandforsyning« i bilag H, kategori 2, i sjette direktiv. De finder, at da reglerne om anvendelse af en nedsat afgiftssats udgør en undtagelse fra de generelle regler i sjette direktiv, skal de efter Domstolens faste praksis fortolkes strengt. Begrebet »vandforsyning« bør derfor begrænses til kun at omfatte vandforsyning i streng forstand og bør ikke inkludere tillægsydelser, som f.eks. byggearbejde til sikring af forsyningen af vand. Sagsøgte og den tyske regering finder derfor, at etableringen af en hustilslutning bør belægges med den almindelige afgiftssats.

30. Den tyske regering har tilføjet, at princippet om merværdiafgiftens neutralitet ville blive svækket, hvis begrebet »vandforsyning« blev fortolket for bredt, da lignende ydelser, som f.eks.

etablering af gas- og eltilslutninger, ikke er belagt med nedsat afgiftssats. Sagsøgte gør endvidere gældende, at såfremt sagsøgerens anbringender blev lagt til grund, ville etableringen af en hustilslutning foretaget af vandleverandøren blive belagt med nedsat afgiftssats, mens en tilslutning foretaget af et selvstændigt byggefirma ville blive belagt med den almindelige afgiftssats.

31. Den tyske regering bemærker endvidere, at medlemsstaterne i henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv frit kan beslutte, hvorvidt de vil anvende en reduceret sats.

32. Den tyske regering og Kommissionen er derfor af den opfattelse, at etableringen af en hustilslutning og vandforsyningen skal behandles som to hovedydelser, der ifølge den tyske regering skal belægges med forskellige satser. Hustilslutningen kan derfor ikke anses for en biydelse.

33. Kommissionen medgiver, at etableringen af en hustilslutning er en forberedende og nødvendig betingelse for vandforsyningen. Imidlertid har etableringen af tilslutningen set ud fra et teknisk perspektiv strengt taget ikke noget at gøre med vandforsyningen. Sagsøgte, den tyske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at det forhold, at det er ejeren af bygningen, der skal betale for hustilslutningen, mens vederlaget for selve vandforbruget kan påhvile f.eks. af lejereren af bygningen, viser, at tilslutningen og selve vandet ikke er en enkelt ydelse. Sagsøgte bemærker endvidere, at tilslutningen vedvarende gavner ejendommene. Endvidere foretages tilslutningen ifølge sagsøgte og Kommissionen kun én gang, og den har ingen tidsmæssig sammenhæng med vandforsyningen. Det forhold, at etableringen af en hustilslutning i gennemsnit koster flere tusind EUR, mens vandforsyningen generelt kun koster et par hundrede EUR om året, indikerer, at etableringen af tilslutningen ikke er en biydelse. Ifølge Kommissionen er der derfor ud fra et finansielt perspektiv tale om to forskellige ydelser, som opfattes som sådanne af forbrugerne. Denne konklusion er i overensstemmelse med den sontring, der drages mellem anlæg og tilvejebringelse af et net og vandforsyningen gennem dette net (6).

34. Den tyske regering har gjort gældende, at selv om etableringen af tilslutningen og vandforsyningen set fra en gennemsnitsforbrugers synsvinkel tjener samme økonomiske formål, er dette ikke tilstrækkeligt til at anse dem for en enkelt ydelse. For at der kan være tale om en enkelt ydelse, skal de forskellige elementer være så tæt forbundne, at de ikke er til at skelne fra hinanden. Det er ikke tilfældet i den foreliggende sag. Den tyske regering bemærker også, at hustilslutningen kan etableres uden en forpligtelse til at bruge den og dermed til at modtage forsyning med vand.

35. For så vidt angår fortolkningen af begrebet »vandforsyning« i bilag D finder Kommissionen, at der ikke foreligger tilstrækkelig bevis til, at Domstolen kan fastslå, om sagsøgeren i sagen for den forelæggende ret er et organ, der opfylder kriterierne i artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv. Kommissionen finder derfor, at Domstolen bør besvare den del af spørgsmålet, der vedrører bilag D, ved at udtale, at den nationale ret skal undersøge, om sagsøgerens aktiviteter er afgiftspligtige.

B – *Bedømmelse*

36. Parterne i denne retssag er i det væsentlige uenige om, hvorvidt begrebet »vandforsyning« i henholdsvis bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til sjette direktiv omfatter etablering af en hustilslutning.

37. Det bemærkes, at sjette direktiv ikke definerer begrebet »vandforsyning« hverken i bilag D, nr. 2, eller i bilag H, kategori 2. Det fremgår af det indledende afsnit til bilag H til sjette direktiv, at medlemsstaterne ved transponering af kategorierne til national ret, hvor det drejer sig om produkter, kan anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker. Den kombinerede nomenklatur er indført ved Rådets forordning (EØF)

nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (7), med senere ændringer, og består bl.a. af et harmoniseret system med en nomenklatur udelukkende for varer. Den giver imidlertid ikke noget bidrag i forhold til definitionen af begrebet »vandforsyning«.

38. De spørgsmål, der er forelagt Domstolen, kan efter min opfattelse heller ikke besvares udelukkende på baggrund af ordlyden af bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til sjette direktiv. Under alle omstændigheder er begreberne i disse bestemmelser flertydige, navnlig når de forskellige sprogudgaver af sjette direktiv undersøges og sammenlignes. Mens visse sprogudgavers ordlyd begrunder en snæver fortolkning af begreberne i bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til sjette direktiv, der kunne begrænse deres rækkevidde til den blotte forsyning med vand, taler andre sprogudgaver for en bredere fortolkning (8). I lyset af de sproglige forskelle kan de omtvistede begrebers rækkevidde ikke fastlægges udelukkende ved en tekstbaseret fortolkning. Der må således lægges vægt på andre fortolkningsmomenter, herunder særligt den almindelige opbygning af og formålet med de retsfor skrifter, de pågældende bestemmelser indgår i (9).

39. Jeg finder derfor, at det er nødvendigt at undersøge bilag D og H hver for sig inden for rammerne af sjette direktivs system og overveje deres særlige formål.

1. Bilag D

40. I artikel 4, stk. 5, første afsnit, i sjette direktiv bestemmes, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke skal anses for afgiftspligtige personer i henhold til artikel 4, stk. 1, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed (10). I følge artikel 4, stk. 5, andet afsnit, er medlemsstaterne forpligtede til at sikre, at offentligretlige organer betragtes som afgiftspligtige personer, hvis afgiftsfritagelse ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Derudover følger det af artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv, at der »under alle omstændigheder« er en forpligtelse til at anse offentligretlige organer for afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

41. Artikel 4, stk. 5, andet og tredje afsnit, i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag D, er derfor efter min opfattelse undtagelser eller fravigelser fra den »generelle regel« indeholdt i artikel 4, stk. 5, første afsnit. Formålet med både andet og tredje afsnit i artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv er at bevare afgiftsneutraliteten i situationer, hvor offentligretlige organer, på grundlag af deres særlige retlige status, udøver virksomhed, der også kan udøves af konkurrerende private erhvervsdrivende på privatretligt grundlag eller på koncessionsbasis (11).

42. Når en virksomhed er opregnet i bilag D, er der imidlertid ikke behov for at undersøge den retlige status af organet, der udøver denne virksomhed, eller i hvilken egenskab virksomheden udøves. Denne analyse er overflødig, eftersom et organ, der udøver en virksomhed, der er omfattet af ordene i sjette direktivs bilag D, i princippet er afgiftspligtig for så vidt angår denne virksomhed. Dette følger efter min opfattelse af ordene »under alle omstændigheder«, der er anvendt i bestemmelsen. Der er endvidere ikke behov for at undersøge, i modsætning til de tilfælde, der omhandles i artikel 4, stk. 5, andet afsnit, om behandlingen af et offentligt organ som ikke-afgiftspligtig ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Såfremt en virksomhed er omfattet af bilag D, er der formodning for konkurrencefordrejning af en vis betydning. Som generaladvokat Kokott har påpeget i sit forslag til afgørelse i sag C-369/04 (12), opregner bilag D de former for virksomhed, der kan udøves både af offentlige organer og af private virksomheder, og hvis »erhvervsmæssige karakter er primær og åbenlys« (13). Artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag D, har til formål at sikre, at offentlige organer og private virksomheder ligestilles afgiftsmæssigt for så vidt angår de former for virksomhed, der er opregnet i bilag D.

43. For så vidt angår virksomheden vandforsyning, der nævnes i bilag D, nr. 2, til sjette direktiv, fremgår det af direktiv 2004/17 (14), at offentlige og private virksomheder opererer i visse medlemsstaters vandforsyningssektor og konkurrer på området »tilrådighedsstillelse eller drift af faste net til betjening af offentligheden i forbindelse med produktion, transport eller distribution af drikkevand« og »forsyning af disse net med drikkevand« (15). Endvidere bekræftede sagsøgeren på det offentlige retsmøde i denne sag, at en række forskellige typer organer af både privat og offentlig karakter etablerer hustilslutninger i Tyskland. I tillæg hertil synes det at fremgå af indlæggene, at den virksomhed, der består i etablering af hustilslutning, er af betydelig økonomisk betydning, henset til omkostningerne forbundet hermed.

44. Det vil derfor efter min opfattelse være i overensstemmelse med ånden i og formålet med artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv og direktivets bilag D at inkludere etableringen af en hustilslutning i begrebet »vandforsyning« i direktivets bilag D, nr. 2.

2. Bilag H

45. I artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv bestemmes, at medlemsstaterne kan anvende en reduceret momssats på levering af de kategorier (16) af goder og tjenesteydelser, som er anført i direktivets bilag H. Disse bestemmelser har karakter af undtagelser fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse, og skal derfor fortolkes strengt (17).

46. Bilag H blev indføjet i sjette direktiv ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (18). Ud over »vandforsyning« indeholder bilag H 16 andre kategorier af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser.

47. Betragtningerne til direktiv 92/77 giver ikke, lige så lidt som betragtningerne til sjette direktiv i øvrigt, nogen forklaring på formålet med og rækkevidden af bilag H. Det synes imidlertid efter min opfattelse at fremgå for det første af kategorierne af goder og tjenesteydelser opregnet i selve bilag H, og for det andet af udtalelsen fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg om forslaget til Rådets direktiv om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og en ændring af direktiv 77/388/EØF, indbyrdes tilnærmelse af momssatserne (19), at formålet med bilag H, sammenholdt med artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv, er, at det skal tillades medlemsstaterne at anvende en reduceret sats på centrale hverdagsgoder og tjenesteydelser og på aktiviteter, der tjener et socialt eller offentligt formål.

48. Efter min opfattelse er rent vand en væsentlig vare til dagligt brug, og adgang dertil fremmer utvivlsomt menneskers sundhed (20). Da etableringen af hustilslutninger ikke tjener andet formål end at tilslutte en bolig til et vandforsyningsnet, og således er en forberedende og nødvendig betingelse for at modtage vand fra dette net, vil det efter min opfattelse være i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, og bilag H, at det er muligt for medlemsstaterne at anvende en reduceret sats på udførelsen af en sådan tilslutning.

49. Jeg finder derfor, at begrebet »vandforsyning« i sjette direktivs bilag H, kategori 2, omfatter den virksomhed, der består i etablering af en hustilslutning.

50. I denne sag står det efter min opfattelse tilbage at blive undersøgt, om den selektive anvendelse af den nedsatte momssats alene på visse aspekter af kategorien »vandforsyning« er tilladelig, og, i bekræftende fald, om udelukkelse af etableringen af en hustilslutning fra denne behandling – hvilket er relevant – i den foreliggende sag er tilladelig (21). Det fremgår klart af ordlyden af artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv og brugen af ordet »kan« i denne bestemmelse, at medlemsstaternes anvendelse af en reduceret sats er af fakultativ karakter. Afgørelsen om at anvende en reduceret momssats ligger derfor inden for medlemsstaternes kompetence.

51. Domstolen bekræftede i sin dom i sag C-384/01 (22), at ordlyden i artikel 12, stk. 3, litra b), i sjette direktiv, der tillader opkrævning af en reduceret sats på levering af naturgas og elektricitet, ikke forbyder en selektiv anvendelse af den reducerede sats på konkrete og nærmere bestemte aspekter, såsom abonnementet, der giver abonnenterne ret til en minimumsmængde af elektricitet, såfremt den ikke indebærer nogen risiko for konkurrencefordrejning (23).

52. Det er min opfattelse, at artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv også kan fortolkes på denne måde, således at medlemsstaterne har ret til at opkræve en reduceret momssats for bestemte og uafhængige aspekter af vandforsyningen, dog med det vigtige forbehold, at princippet om afgiftsneutralitet, som er en fast bestanddel af det fælles momssystem, ikke bringes i fare. Med henblik på fastlæggelse af, om etableringen af en hustilslutning kan adskilles eller isoleres fra andre aspekter i kategorien »vandforsyning«, finder jeg, at Domstolens praksis om sammensatte leveringer med fordel kan anvendes.

53. Det følger af denne retspraksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse. Når henses til to omstændigheder, nemlig dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, og dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at fordreje momssystemets sammenhæng, må det således for det første undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige

person leverer flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse til forbrugeren. I den forbindelse har Domstolen fastslået, at der foreligger en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (24).

54. Hertil kommer, at det klart fremgår af Domstolens praksis, at en ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, og derfor afgiftsmæssigt skal behandles som hovedydelsen, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men er et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (25).

55. Jeg finder, at etableringen af en hustilslutning ikke udgør et mål i sig selv for den person, der anmoder om etableringen af tilslutningen. Som påpeget ovenfor i punkt 48, er det eneste formål med etableringen af en hustilslutning for den person, der anmoder om etableringen af tilslutningen, og også set i relation til den virksomhed, der etablerer tilslutningen, at muliggøre forsyning med vand fra forsyningsnettene til en bolig. Den tyske regering har selv erkendt i sit indlæg, at set fra en gennemsnitsforbrugers synsvinkel tjener etableringen af tilslutningen og vandforsyningen samme økonomiske formål (26). Det forekommer mig særdeles kunstigt at adskille eller isolere etableringen af hustilslutningen fra vandet, der faktisk leveres fra nettet til den omhandlede bolig.

56. Eksistensen af en hustilslutning er en væsentlig forudsætning for at modtage vand fra vandforsyningsnettet og bør derfor efter min opfattelse underkastes samme afgiftsmæssige behandling som det leverede vand, der ifølge den forelæggende ret er afgiftsbelagt med en reduceret sats i Tyskland.

57. I den forbindelse ændrer den omstændighed, at tilslutningen kun udføres én gang, mens vand kan leveres til en bolig over en længere periode, efter min opfattelse ikke ovenstående analyse, da tilslutningen er nødvendig med henblik på vedvarende at modtage vand fra vandforsyningsnettet. Det faktum, at der, som i den foreliggende sag, måtte skulle forudbetales et højt vederlag for etableringen af tilslutningen, sammenlignet med f.eks. den månedlige opkrævning for vandforbrug, er efter min opfattelse ikke afgørende og fører ikke til at adskille den indre funktionelle forbindelse mellem tilslutningen og leveringen af vand fra forsyningsnettet til en bolig.

58. Jeg finder, at anbringenderne fremsat af den tyske regering og sagsøgte, gengivet i punkt 30 ovenfor, er ubegrundede, og at der ikke er risiko for svækkelse af princippet om momssystemets afgiftsmæssige neutralitet (27), hvis etableringen af en hustilslutning henføres under begrebet »vandforsyning« i bilag H, kategori 2, i sjette direktiv.

59. Der er efter min opfattelse ikke nogen momsmæssig forbindelse mellem etableringen af en hustilslutning for vand og f.eks. gas- eller eltilslutninger. Der kan ubestrideligt være visse tekniske lighedspunkter mellem etableringen af en hustilslutning for vand og etablering af tilslutninger for gas eller el. Gas- og elforsyning på den ene side, og vandforsyning på den anden side, er imidlertid undergivet forskellige retsregler i henhold til sjette direktiv. I den forbindelse behøver man blot at bemærke, at gas- og elforsyning er anført i bilag D, nr. 2, til sjette direktiv ved siden af vandforsyning, hvorimod kun »vandforsyning«, og ikke gas- og elforsyning, er blandt de kategorier af goder og tjenesteydelser, der er opregnet i bilag H til sjette direktiv. Det er derfor min opfattelse, at vandforsyning på den ene side og gas- og elforsyning på den anden side ikke kan anses for »lignende ydelser« set ud fra et momsperspektiv.

60. Begrebet »vandforsyning« i sjette direktivs bilag H, kategori 2, omfatter følgelig den virksomhed, der består i etablering af en hustilslutning. Etableringen af hustilslutningen og

vandleverancerne til den omhandlede bolig skal endvidere i momssammenhæng anses for en enkelt transaktion.

VI – Forslag til afgørelse

61. På baggrund af ovenstående overvejelser er det min opfattelse, at Domstolen skal besvare det præjudicielle spørgsmål forelagt af Bundesfinanzhof som følger:

»Tilslutningen af en grundejers anlæg til vandforsyningsnettet, som foretages af et vandforsyningsselskab mod et særskilt beregnet vederlag, er omfattet af begrebet »vandforsyning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2), og skal sammen med vandleverancerne til den omhandlede bolig i momssammenhæng anses for en enkelt transaktion.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – Det bemærkes, at i den originale tyske sprogudgave af spørgsmålet forelagt Domstolen har den nationale ret anvendt begrebet »Lieferungen von Wasser«, der afspejler det faktum, at der er anvendt identisk terminologi i bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, i den tyske sprogudgave af sjette direktiv. Identisk terminologi er imidlertid ikke anvendt i visse andre sprogudgavers version af de to bestemmelser. F.eks. er begrebet »supply of water« anvendt i bilag D, nr. 2, mens begrebet »Water supplies« er anvendt i bilag H, kategori 2, i den engelske sprogudgave af sjette direktiv.

4 – Jf. dom af 13.1.2000, sag C-254/98, TK-Heimdienst, Sml. I, s. 151, præmis 13.

5 – Jf. dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 15.

6 – Jf. artikel 4 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/17/EF af 31.3.2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af kontrakter inden for vand- og energiforsyning, transport samt posttjenester (EUT 2004 L 134, s. 1). Jf. også artikel 9, stk. 2, litra e), niende led, i sjette direktiv, der omhandler spørgsmålet om adgang til el- og gasnet.

7 – EFT L 256, s. 1.

8 – F.eks. kunne den tyske sprogudgave af begreberne i bilag D, nr. 2, og bilag H, kategori 2, til sjette direktiv antyde en mere snæver rækkevidde, da ordene »Lieferungen von Wasser« kunne fortolkes som henvisende til udelukkende levering af vand. På den anden side kunne begreberne i den engelske (the supply of water), den franske (la distribution d'eau), den italienske (erogazione di acqua), den spanske (distribución de agua) og den slovakiske (zásobovanie vodou) sprogudgave af bilag D, nr. 2, til sjette direktiv tillade en anden, mere bred fortolkning og kunne fortolkes som indbefattende den mere omfattende opgave at sikre offentligheden adgang til vand.

9 – Jf. især dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 50, og af 6.7.2006, sag C-53/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 6215, præmis 20.

10 – Dette gælder også, selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

11 – Denne tilgang til artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i sjette direktiv er senest blevet bekræftet af Domstolen ved dom af 8.6.2006, sag C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Sml. I, s. 4999, præmis 24.

12 – Forslag til afgørelse i sagen Hutchison 3G m.fl. af 7.9.2006, dom af 26.6.2007 (endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser).

13 – Jf. punkt 93 og 94 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen Hutchison 3G m.fl.

14 – Nævnt ovenfor i fodnote 6. Bilag III til direktiv 2004/17, der opregner ordregivere inden for produktion og transport af eller forsyning med drikkevand i medlemsstaterne, henviser både til private og offentlige virksomheder. Det fremgår af betragtningerne til direktiv 2004/17, særligt tiende betragtning, at direktivet bl.a. blev vedtaget med henblik på at sikre, at princippet om ligebehandling af ordregivere i den offentlige og den private sektor ikke anfægtes.

15 – Jf. artikel 2 angående definitionen af ordregivere, der er omfattet af direktiv 2004/17, og artikel 4 med overskriften »Vand« angående de former for virksomhed inden for denne sektor, der er omfattet af direktivet.

16 – Anvendelsen af begrebet »kategori« i artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv viser, at punkterne opregnet i direktivets bilag H er overskrifter for grupper eller klasser af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med en reduceret momssats.

17 – Jf. dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 18 og 19.

18 – EFT L 316, s. 1.

19 – EFT C 237 af 12.9.1988, s. 21.

20 – Jf. f.eks. sjette betragtning til Rådets direktiv 98/83/EF af 3.11.1998 om kvaliteten af drikkevand, EFT L 330, s. 32.

21 – Dette spørgsmål opstår på baggrund af det forhold, at i henhold til skrivelse af 4.7.2000 fra Bundesministerium der Finanzen skal »anskaffelsen af en tilslutning til forsyningsnettet« belægges med normal momssats, mens vandforsyning i henhold til tysk ret ifølge den forelæggende ret skal belægges med reduceret sats.

22 – Dom af 8.5.2003, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 24 og 26-28.

23 – I sit forslag til afgørelse i sag C-251/05, dom af 6.7.2006, Talacre Beach Caravan Sales, Sml. I, s. 6269, anførte generaladvokat Kokott, at Domstolens standpunkt i sag C-384/01, der var anlagt i henhold til artikel 226 EF, ikke skulle misfortolkes. Selv om Domstolen i sag C-384/01 tilsyneladende accepterede, at »en del« af leveringen kan belægges med en reduceret momssats, drejede den sag sig efter hendes opfattelse primært om, hvorvidt Kommissionen havde godtgjort, at anvendelsen af den reducerede sats medførte en konkurrencefordrejning i den konkrete sag. Det er derfor ifølge generaladvokat Kokott næppe muligt at drage vidtrækkende konklusioner af Domstolens dom i sag C-384/01, jf. punkt 33 og 34.

24 – Jf. i den retning dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen BV og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 19, 20 og 22.

25 – Jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30, der henviser til dom af

22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Sml. I, s. 6229, præmis 24.

26 – Jf. punkt 34 ovenfor.

27 – Som det fremgår af Domstolens praksis, er princippet om afgiftsneutralitet bl.a. til hinder for, at varer eller tjenesteydelser, som kan sammenlignes, og som derfor konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal således pålægges en ensartet sats. Jf. dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, og dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 21 og 22.